

Audience publique du 1^{er} octobre 2008

Recours formé par Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24064 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 février 2008 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, assisté de Maître Camille Paul Seillès, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2007 en ce qu'elle a rejeté comme non fondé la réclamation introduite à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 2 le 7 février 2007 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement le 7 mai 2008 :

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Camille Paul Seillès et Monsieur le délégué du Gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2008.

Le 7 février 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit un bulletin de l'impôt sur le revenu à l'égard de Madame ... pour l'année 2005 en imposant le produit de partage d'un montant de 371.633,07 € alloué à Madame ... lors de la dissolution de la société à responsabilité limitée C..

Le 3 mai 2007, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'impôt en se limitant au volet de l'imposition du montant de 371.633,07 €.

Par une décision du 13 novembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur », rejeta comme non fondée la réclamation en la motivant comme suit :

*« Considérant, d'une part, que la réclamante atteste que la liquidation de la société à responsabilité limitée « Centrale Electrique de Medernach » est constatée par acte notarié, dont date certaine le 21 mars 2005 ;
qu'il ressort de l'acte précité que la réclamante « se trouve investie de tous les éléments actifs de la société et répondra personnellement de tout le passif social et de tous les engagements de la société, même inconnus à l'heure actuelle, et règlera les frais des présentes ;
qu'en conséquence la liquidation de la société est achevée et celle-ci est à considérer comme définitivement clôturée et liquidée » ;*

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'alinéa 5 de l'article 101 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), l'imposition, en cas de partage de l'actif social, a lieu au titre de l'année pendant laquelle le produit du partage est mis à la disposition de l'associé ;

qu'en vertu dudit article 101, alinéa 2 L.I.R., l'actif social est censé être partagé en cas de dissolution et qu'en vertu de l'article 101, alinéa 1^{er} L.I.R., le produit alloué aux associés détenteurs de participations importantes est considéré comme le produit d'une aliénation de la participation, imposable comme revenu net divers conformément aux articles 99 et 100 L.I.R. ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition du produit alloué en l'année 2005 ;

qu'il reste d'ailleurs sans incidence que la société ait eu ou non des activités en les années précédant sa dissolution ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 février 2008, Madame ... a introduit un recours en réformation contre la décision directoriale du 13 novembre 2007.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Madame ... fait valoir que cette imposition semblerait résulter du fait que le bureau considère qu'elle aurait reçu le montant de 371.633,07 € au cours de l'année 2005 à l'occasion de la liquidation de la société C..

Elle explique que la société C. aurait été constituée en 1959 pour une durée limitée de 30 ans et qu'elle aurait exploité un réseau de basse et moyenne tension, distribué et vendu de l'énergie électrique aux consommateurs de la localité de Medernach. En 1995, la société aurait vendu seulement son activité économique et non pas les parts sociales à la société Cegedel.

Par acte du 21 mars 2005, le notaire instrumentant aurait constaté la liquidation de la société C. en précisant que « *la société n'avait plus d'objet depuis la cession de la totalité de son activité le 20 avril 1995 et qu'à partir du 20 avril 1995 Madame ... a repris l'actif et le passif de la société et que la liquidation a été faite aux droits de l'associé unique Madame ...* ».

Madame ... fait encore valoir que dans la mesure où la vente de l'activité économique aurait été bien connue de l'administration des Contributions, elle aurait pu demander des informations complémentaires sur la disparition de l'objet social de la société C. ou sur une éventuelle prorogation de celle-ci.

Etant donné que la société C. serait à considérer comme juridiquement dissoute du fait de l'extinction de son objet social à compter de l'année 1995, sinon au plus tard à compter de l'année 2000, le produit de partage afférent à la dissolution de la société aurait dû être imposé au titre de l'année 1995, sinon 2000, de sorte que l'imposition intervenue seulement en 2005 serait tardive en application du délai de prescription de 5 ans applicable en l'espèce.

Le délégué du gouvernement, en se référant notamment à l'acte notarié du 21 mars 2005 et à un jugement du tribunal administratif du 22 novembre 2006 (n° 21368), fait valoir à titre principal que la société C. aurait été dissoute le 21 mars 2005 et qu'elle aurait dès lors également cessé d'exister à partir de ce jour.

Ce serait dès lors à bon droit, en application des textes pertinents, que l'imposition du produit du partage a eu lieu au titre de l'année pendant laquelle ledit produit a été mis à disposition de l'associé au moment de la dissolution de la société en 2005.

L'acte notarié du 21 mars 2005 relatif à la société C. et intitulé « *Dissolution de société du 21 mars 2005* » a la teneur suivante :

« Dissolution de société du 21 mars 2005

L'an deux mille cinq, le vingt-et-un mars.

Pardevant Maître ..., notaire de résidence à Esch-sur-Alzette,

A comparu :

Madame ..., pensionnée, demeurant à L-..., agissant en sa qualité d'associée et de gérante unique de la société plus amplement désignée ci-après.

Laquelle comparante déclare et a requis le notaire instrumentaire de documenter ce qui suit :

- *que par acte sous seing privé en date du 10 février 1950 une société en nom collectif dénommée « ..., C. » a été constituée entre Mademoiselle ..., et les époux ..., dont les statuts ont été publiés au Mémorial Recueil Spécial des Sociétés et Associations numéros 16 du 4 mars 1950 ;*
- *qu'en date du 20 mai 1959 ladite société a été transformée en une société à responsabilité limitée dénommée « C. », et de nouveaux statuts ont été publiés au Mémorial Recueil Spécial des Sociétés et Associations numéro 41 du 20 juin 1959 ;*

- que la société avait pour objet la distribution et la vente d'énergie électrique aux consommateurs de la localité de Medernach, à l'exclusion de toute autre ;
- que l'expiration de la société a été fixée au 31 décembre 1979 ;
- que Monsieur ..., héritier de Mademoiselle ..., décédée, a cédé ses parts à Madame ..., en 1965 ou 1966 ;
- que Monsieur ... est décédé le 16 août 1968, laissant comme héritière sa fille unique Madame ... ;
- qu'en date du 20 avril 1995 Madame ... a cédé les réseaux à basse et moyenne tension, y compris les postes de réception et de transformation, et le matériel de réserve avec effet au 1^{er} janvier 1995 ;
- qu'à partir du 20 avril 1995 Madame ... a repris l'actif et le passif de la société et que la liquidation a été faite aux droits de l'associé unique Madame ... ;
- que l'associée unique Madame ... déclare que la société ne possède pas d'immeuble ;
- A la constitution de la société en date du 10 février 1950, respectivement à la transformation de la société en date du 20 mai 1959, le capital social de ladite société s'élevait à trois cents mille francs luxembourgeois (Luf 300.000.-), divisé en trois cents (300) parts sociales de mille francs luxembourgeois (Luf 1.000.-) chacune ;
- Que la comparante est détentrice de l'intégralité des parts sociales et a décidé de dissoudre et de liquider ladite société, celle-ci ayant cessé toute activité au 1^{er} janvier 1995.

Un bilan de clôture a été dressé au 20 avril 1995.

- Que partant, elle prononce la dissolution de la société.
- Qu'elle se trouve investie de tous les éléments actifs de la société et répondra personnellement de tout le passif social et de tous les engagements de la société, même inconnus à l'heure actuelle, et règlera également les frais des présentes.

Qu'en conséquence, la liquidation de la société est achevée et celle-ci est à considérer comme définitivement clôturée et liquidée.

- Que les livres et documents de la société seront conservés pendant une durée de cinq ans à L-....

Dont acte... ».

S'il est certes exact que l'acte notarié précise « qu'à partir du 20 avril 1995 Madame ... a repris l'actif et le passif de la société et que la liquidation a été faite aux droits de l'associé unique Madame ... » il y a lieu de souligner que cette indication est faite au titre des déclarations de Madame ..., déclarations qu'elle a requis le notaire de documenter.

Cependant en ce qui concerne les constatations proprement faites par le notaire, il y a lieu de se rapporter audit acte qui précise *in fine* :

- « A la constitution de la société en date du 10 février 1950, respectivement à la transformation de la société en date du 20 mai 1959, le capital social de ladite société s'élevait à trois cents mille francs luxembourgeois (Luf 300.000.-), divisé en trois cents (300) parts sociales de mille francs luxembourgeois (Luf 1.000.-) chacune ;
- Que la comparante est détentrice de l'intégralité des parts sociales et a décidé de dissoudre et de liquider ladite société, celle-ci ayant cessé toute activité au 1^{er} janvier 1995.

Un bilan de clôture a été dressé au 20 avril 1995.

- Que partant, elle prononce la dissolution de la société.

- *Qu'elle se trouve investie de tous les éléments actifs de la société et répondra personnellement de tout le passif social et de tous les engagements de la société, même inconnus à l'heure actuelle, et règlera également les frais des présentes.*

Qu'en conséquence, la liquidation de la société est achevée et celle-ci est à considérer comme définitivement clôturée et liquidée ».

Au vu de ces constatations formellement actées, il y a dès lors lieu de retenir que la société C. a été dissoute et que la liquidation a été achevée, en date du 21 mars 2005 et non pas à une date antérieure comme soutenue par la partie demanderesse, même en admettant que la liquidation a été commencée à une date antérieure.

Aux termes de l'article 101 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), « *l'actif social est censé être partagé en cas de dissolution, de transformation, de fusion, d'absorption, de scission de la société, ou d'adoption par la société du statut de société exempte d'impôts* ».

Etant donné qu'il ressort de l'acte notarié du 21 mars 2005 que Madame ..., associé unique, se trouve investie de tous les éléments actifs de la société et répondra personnellement de tout le passif social de la société, il y a lieu de retenir que l'actif social a été partagé lors de la dissolution de la société C. A cela s'ajoute que la partie demanderesse reste en défaut d'avancer un quelconque moyen ou élément permettant au tribunal de retenir que l'actif social n'a pas été partagé respectivement ne lui a pas été attribué lors de ladite dissolution.

Comme il a été retenu ci-avant que la dissolution de la société a eu lieu le 21 mars 2005, l'actif social est censé être partagé également à cette date.

L'article 101 (5) LIR précise encore qu'en « *cas de partage de l'actif social, l'imposition a lieu au titre de l'année pendant laquelle le produit du partage est mis à disposition de l'associé.* »

Etant donné que la partie demanderesse reste en défaut de renseigner le tribunal sur l'année pendant laquelle le produit du partage a été mis à sa disposition, ni ne verse une pièce de laquelle il résulterait que l'imposition du produit du partage a eu lieu à une date antérieure, il y a lieu de retenir que ledit produit a été mis à disposition de Madame ... au moment de la dissolution de la société, à savoir au courant de l'année 2005, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition a procédé à juste titre à l'imposition du produit alloué en l'année 2005, le montant et le principe même de l'imposition n'étant par ailleurs pas contestés.

De tout ce qui précède, il résulte que le recours n'est fondé en aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne Madame ... aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Catherine Thomé, premier juge,
Martine Gillardin, premier juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} octobre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Legille

s. Schockweiler